

Υπόθεση C-241/23

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

18 Απριλίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

24 Φεβρουαρίου 2023

Αναιρεσείουσα:

P. sp. z o.o.

Αναιρεσίβλητος

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

ΔΙΑΤΑΞΗ

24 Φεβρουαρίου 2023

Το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα] [σύνθεση δικαστηρίου]

αφού εξέτασε στις **24 Φεβρουαρίου 2023**

κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του **Izba Finansowa** (τμήματος φορολογικών διαφορών),

την αίτηση αναιρέσεως της **P. sp. z o.o. με έδρα τη W.**

κατά της αποφάσεως του **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie** (περιφερειακού διοικητικού δικαστηρίου Βαρσοβίας, Πολωνία)

της **29ης Μαΐου 2018** [παραλειπόμενα]

η οποία εκδόθηκε επί της προσφυγής της **P. sp. z o.o. με έδρα τη W.**

κατά της αποφάσεως του **Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie** (διευθυντή της φορολογικής αρχής της Βαρσοβίας, Πολωνία)

της 30ής Ιουνίου 2017 [παραλειπόμενα]

με αντικείμενο τον φόρο προστιθέμενης αξίας για το τέταρτο τρίμηνο του 2014 και το πρώτο τρίμηνο του 2015

διατάσσει ως ακολούθως:

1. υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα βάσει του άρθρου 267 [παραλειπόμενα] [ΣΛΕΕ]: «Πρέπει να νοείται ως αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής για την παράδοση αγαθών που αναφέρεται στο άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, όπως τροποποιήθηκε), η ονομαστική αξία των αναληφθεισών μετοχών ή η αξία έκδοσης, αν τα μέρη έχουν ορίσει ότι η αντιπαροχή θα συνίσταται στην αξία έκδοσης των μετοχών;»

[παραλειπόμενα] [αναστολή της διαδικασίας]

ΣΚΕΠΤΙΚΟ

I. Το νομικό πλαίσιο

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Διατάξεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, όπως τροποποιήθηκε· στο εξής: οδηγία 112):

Άρθρο 73

Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Διατάξεις του *ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług* (νόμος της 11ης Μαρτίου 2004 περί του φόρου επί των αγαθών και των

υπηρεσιών) [παραλειπόμενα] (Dz. U. 2011 αριθ. 177, θέση 1054, όπως έχει τροποποιηθεί· στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ):

Άρθρο 29a

1. Η βάση επιβολής του φόρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 2 έως 5, των άρθρων 30a έως 30c, 32, 119 και 120, παράγραφοι 4 και 5, περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει, στο πλαίσιο της πώλησης, ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες εκ μέρους του αποκτώντος, του λήπτη ή τρίτου προσώπου, συμπεριλαμβανομένων των επιχορηγήσεων, των επιδοτήσεων και άλλων παρόμοιων συμπληρωματικών καταβολών οι οποίες εισπράττονται από τον προμηθευτή ή τον παρέχοντα τις υπηρεσίες και έχουν άμεσο αντίκτυπο στην τιμή των αγαθών που παραδόθηκαν ή των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από τον υποκείμενο στον φόρο.

Άρθρο 88, παράγραφος 3a, σημείο 4, στοιχείο b

Τα τιμολόγια και τα τελωνειακά παραστατικά δεν δικαιολογούν μείωση του φόρου εκροών και επιστροφή φορολογικής διαφοράς όσον αφορά τον ΦΠΑ ή επιστροφή του φόρου εισροών, όταν στα εκδοθέντα τιμολόγια, διορθωτικά τιμολόγια ή τελωνειακά παραστατικά αναγράφονται ποσά που δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα – κατά το μέρος που αφορά τα στοιχεία για τα οποία τα αναγραφόμενα ποσά δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

II. Τα πραγματικά περιστατικά

1. Η P. [...] (στο εξής: εταιρία ή η αναιρεσείουσα) συμπεριέλαβε στην εκκαθαριστική δήλωσή της για το τέταρτο τρίμηνο του 2014 και το πρώτο τρίμηνο του 2015 τα ποσά του φόρου προστιθέμενης αξίας και τα καθαρά ποσά που αναγράφονταν στα τιμολόγια που εκδόθηκαν προς αυτήν από: τη W. [...] (W. [...]) αριθ. [...] της 6ης Οκτωβρίου 2014, αριθ. [...] της 28ης Νοεμβρίου 2014 και αριθ. [...] της 31ης Δεκεμβρίου 2014 και τη B. [...], η οποία εν συνεχεία μετατράπηκε σε B. [...] (B.) αριθ. [...] της 7ης Οκτωβρίου 2014 και αριθ. [...] της 28ης Νοεμβρίου 2014, τα οποία τεκμηριώνουν την παροχή εισφορών σε είδος στην αναιρεσείουσα ως αντιπαροχή για μετοχές που εκδόθηκαν στο πλαίσιο της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της τελευταίας. Στις συμβάσεις μεταβίβασης ακινήτων ως εισφοράς σε είδος (στο εξής: συμβάσεις εισφοράς σε είδος) τα μέρη όρισαν ως αντιπαροχή την τιμή έκδοσης των μετοχών. Ως εκ τούτου, η εταιρία έλαβε ως αντιπαροχή την αξία έκδοσης των μετοχών (ήτοι την αξία των εισφορών σε είδος που πραγματοποιήθηκαν) και όχι την (κατά πολύ χαμηλότερη) ονομαστική τους αξία.

2. Ο προϊστάμενος της πρωτοβάθμιας φορολογικής υπηρεσίας της W. [...] (στο εξής: πρωτοβάθμια αρχή), με απόφαση της 28ης Μαρτίου 2017, προσδιόρισε την αξία της οφειλής ΦΠΑ της αναιρεσείουσας για το τέταρτο τρίμηνο του 2014 στο ποσό των 54.291.674,00 πολωνικών ζλότι (PLN)· το ποσό του πλεονάσματος του φόρου εισροών έναντι του φόρου εκροών που έπρεπε να μεταφερθεί στην

επόμενη λογιστική περίοδο στο ποσό των 0,00 PLN, ενώ προσδιόρισε τον οφειλόμενο ΦΠΑ για το πρώτο τρίμηνο του 2015 στο ποσό των 34.352.011,00 PLN. Κατά την εν λόγω αρχή, η βάση επιβολής του φόρου για τις ως άνω συναλλαγές θα πρέπει να είναι η ονομαστική αξία των μετοχών και όχι η κατά πολύ υψηλότερη αξία έκδοσής τους.

3. Κατόπιν εξετάσεως της προσφυγής που ασκήθηκε συναφώς, ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. (διευθυντής της φορολογικής αρχής της Β.) (στο εξής: όργανο προσφυγών), με απόφαση της 30ής Ιουνίου 2017, επικύρωσε την απόφαση της πρωτοβάθμιας αρχής.

3.1. Το όργανο προσφυγών διαπίστωσε ότι, με την απόφαση αριθ. 1/2014 της 3ης Οκτωβρίου 2014, η P. [...] (μετέπειτα αναιρεσείουσα) αύξησε το μετοχικό της κεφάλαιο με την έκδοση νέων μετοχών που θα αναλαμβάνονταν έναντι εισφορών σε είδος και συμπληρωματικών εισφορών σε χρήμα.

Για την τεκμηρίωση της ως άνω παράδοσης των μνημονευόμενων στη σύμβαση της 3ης Οκτωβρίου 2014 αγαθών, η W. [...] εξέδωσε το υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο προς την P. [...] στις 6 Οκτωβρίου 2014. Το όργανο προσφυγών εκτίμησε ότι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε η W. [...] για την παράδοση των μνημονευόμενων στη σύμβαση της 3ης Οκτωβρίου αγαθών ήταν 4.767 μετοχές της σειράς «E» έκδοσης της P. [...] ονομαστικής αξίας 50,00 PLN εκάστη. Η αξία της εν λόγω αντιπαροχής σε χρήμα κατά τον χρόνο αποκτήσεως των μετοχών από τη W. [...] ανερχόταν σε 238.350,00 PLN (4.767 x 50,00). Το ως άνω ποσό είναι το ακαθάριστο ποσό, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι η βάση επιβολής του φόρου για τη φορολογητέα πράξη που τεκμηριώνεται από το υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο ανερχόταν σε 201.664,00 PLN, το δε ποσό του φόρου σε 36.686,00 PLN.

Κατά το όργανο προσφυγών, τα ποσά που αναγράφονταν στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο και αντιπροσώπευαν την αξία έκδοσης των μετοχών δεν ανταποκρίνονταν πλήρως στην πραγματικότητα και ως εκ τούτου δεν μπορούσαν να θεμελιώσουν το δικαίωμα έκπτωσης του φορολογουμένου βάσει του άρθρου 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.

Επιπλέον, συνεπεία της σύμβασης που συνήφθη στις 3 Οκτωβρίου 2014 με την αναιρεσείουσα, η Β. ανέλαβε 2.100 μετοχές, ονομαστικής αξίας 50,00 PLN εκάστη, σε τιμή έκδοσης 35.287,19 PLN ανά μετοχή. Για την τεκμηρίωση της παραδόσεως των μνημονευόμενων στην εν λόγω σύμβαση της 3ης Οκτωβρίου 2014 αγαθών, η Β. εξέδωσε το υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο προς την P. [...] με ημερομηνία 7 Οκτωβρίου 2014. Το όργανο προσφυγών εκτίμησε ότι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε η Β. για την παράδοση των μνημονευόμενων στη σύμβαση της 3ης Οκτωβρίου 2014 αγαθών συνίστατο σε 2.100 μετοχές της σειράς «E» έκδοσης της P. με ονομαστική αξία 50,00 PLN εκάστη. Η αξία της εν λόγω αντιπαροχής, σε χρήμα, κατά τη στιγμή της απόκτησης των μετοχών από τη Β. ανερχόταν σε 105.000,00 PLN (2.100 x 50,00). Το εν λόγω ποσό (ήτοι το ποσό των 105.000,00 PLN) ήταν το ακαθάριστο ποσό, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι η βάση επιβολής του φόρου για τη φορολογητέα πράξη που αναφέρεται στο υπ'

αριθ. [...] τιμολόγιο ανερχόταν σε 90.804,32 PLN, το δε ποσό του φόρου ανερχόταν σε 14.195,68 PLN.

Κατά το όργανο προσφυγών, τα ποσά που αναγράφονται στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο και αντιπροσωπεύουν την αξία έκδοσης των μετοχών, δεν ανταποκρίνονταν πλήρως στην πραγματικότητα και ως εκ τούτου δεν μπορούσαν να θεμελιώσουν το δικαίωμα έκπτωσης του φορολογουμένου βάσει του άρθρου 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.

3.2. Επιπλέον, το όργανο προσφυγών διαπίστωσε επίσης ότι η ανααιρεσείουσα, με την υπ' αριθ. 1/2014 απόφαση της 28ης Νοεμβρίου 2014, αύξησε το μετοχικό της κεφάλαιο με την έκδοση νέων μετοχών, οι οποίες αναλήφθηκαν με αντιπαροχή μη χρηματικές εισφορές (εισφορές σε είδος). Και πάλι, όπως και με την υπ' αριθ. 1/2014 απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2014, οι μετοχές αναλήφθηκαν από τις W. [...] και B. έναντι αντιπαροχής εισφορών σε είδος (και συμπληρωματικών εισφορών σε χρήμα).

Η W. [...] ανέλαβε 1164 μετοχές, ονομαστικής αξίας 50,00 PLN εκάστη, με τιμή έκδοσης 35.287,19 PLN ανά μετοχή. Η B. [...] ανέλαβε 133 μετοχές, ονομαστικής αξίας 50,00 PLN εκάστη, με τιμή έκδοσης 35.287,19 PLN ανά μετοχή.

Προς τεκμηρίωση της παραδόσεως των μνημονευόμενων στη σύμβαση της 28ης Νοεμβρίου 2014 αγαθών η W. [...] εξέδωσε το υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο προς την P. [...] με ημερομηνία 28 Νοεμβρίου 2014. Το όργανο προσφυγών εκτίμησε ότι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε η W. [...] για την παράδοση των μνημονευόμενων στη σύμβαση της 28ης Νοεμβρίου 2014 αγαθών και στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο συνίστατο σε 1.164 μετοχές της σειράς «F» έκδοσης της P. [...] ονομαστικής αξίας 50,00 PLN εκάστη. Η αξία της εν λόγω αντιπαροχής σε χρήμα κατά τον χρόνο αποκτήσεως των μετοχών από τη B ανερχόταν σε 58.200,00 PLN (1.164 x 50,00). Το εν λόγω ποσό (ήτοι, το ποσό των 58.200,00 PLN) είναι το ακαθάριστο ποσό, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι η βάση επιβολής του φόρου για τη φορολογητέα πράξη που αναγράφεται στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο ανερχόταν σε 28.250,57 PLN, το δε ποσό του φόρου ανερχόταν σε 6.497,63 PLN.

Το όργανο προσφυγών έκρινε ότι τα αναγραφόμενα στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο ποσά, δεν ανταποκρίνονταν πλήρως στην πραγματικότητα και ως εκ τούτου δεν μπορούσαν να θεμελιώσουν το δικαίωμα έκπτωσης του φορολογουμένου βάσει του άρθρου 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.

Προς τεκμηρίωση της παραδόσεως των μνημονευόμενων στη σύμβαση της 28ης Νοεμβρίου 2014 αγαθών η B. εξέδωσε το υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο της 28ης Νοεμβρίου 2014 προς την P. [...]. Το όργανο προσφυγών εκτίμησε ότι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε η B. για την παράδοση των μνημονευόμενων στη σύμβαση της 28ης Νοεμβρίου 2014 αγαθών και στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο συνίστατο σε 133 μετοχές της σειράς «F» έκδοσης της P. [...] ονομαστικής αξίας 50,00 PLN εκάστη. Η αξία της εν λόγω αντιπαροχής, σε χρήμα, κατά τον χρόνο

αποκτήσεως των μετοχών από τη B., ανερχόταν σε 6.650,00 PLN (133 x 50,00). Το εν λόγω ποσό (ήτοι το ποσό των 6.650,00 PLN) είναι το ακαθάριστο ποσό, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι η βάση επιβολής του φόρου για τη φορολογητέα πράξη που αναγράφεται στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο ανερχόταν σε 5.411,34 PLN, το δε το ποσό του φόρου ανερχόταν σε 1.238,66 PLN.

Το όργανο προσφυγών έκρινε ότι τα μνημονευόμενα στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο ποσά δεν ανταποκρίνονταν πλήρως στην πραγματικότητα και ως εκ τούτου δεν μπορούσαν να θεμελιώσουν το δικαίωμα έκπτωσης του φορολογουμένου βάσει του άρθρου 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.

3.3. Με την απόφαση αριθ. 1/2014 της 29ης Δεκεμβρίου 2014, η P [...] αύξησε το μετοχικό της κεφάλαιο με την έκδοση νέων μετοχών που θα αναλαμβάνονταν έναντι μη χρηματικών εισφορών (εισφορών σε είδος).

Προς τεκμηρίωση της παραδόσεως των μνημονευόμενων στη σύμβαση της 29ης Δεκεμβρίου 2014 αγαθών, η W. [...] εξέδωσε το υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο προς την P. [...] με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2014. Το όργανο προσφυγών εκτίμησε ότι η αντιπαροχή που πράγματι έλαβε η W. [...] για την παράδοση των μνημονευόμενων στη σύμβαση της 29ης Δεκεμβρίου 2014 αγαθών και στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο συνίστατο σε 7.745 μετοχές της σειράς «G» έκδοσης της P. [...] ονομαστικής αξίας 50,00 PLN εκάστη. Η αξία της εν λόγω αντιπαροχής, σε χρήμα, κατά τον χρόνο απόκτησης των μετοχών από τη B. ανερχόταν σε 387.250,00 PLN (7.745 x 50,00). Το εν λόγω ποσό (ήτοι, το ποσό των 387.250,00 PLN) είναι το ακαθάριστο ποσό, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι η βάση επιβολής του φόρου για τις φορολογητέες πράξεις που μνημονεύονται στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο ανερχόταν σε 320.362,48 PLN, το δε ποσό του φόρου ανερχόταν σε 66.887,52 PLN.

Κατά τη γνώμη του Dyrektor IAS (διευθυντή της φορολογικής αρχής), τα μνημονευόμενα στο υπ' αριθ. [...] τιμολόγιο ποσά, δεν ανταποκρίνονταν πλήρως στην πραγματικότητα και ως εκ τούτου δεν μπορούσαν να θεμελιώσουν το δικαίωμα έκπτωσης του φορολογουμένου βάσει του άρθρου 86, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.

3.4. Κατά το όργανο προσφυγών, τα είδη που αποτέλεσαν το αντικείμενο των συμβάσεων που συνήφθησαν μεταξύ των W. [...] και B. και της εταιρίας πληρούσαν τον νόμιμο ορισμό των αγαθών, η δε παράδοσή τους από τις ως άνω οντότητες συνιστούσε παράδοση αγαθών έναντι αντιπαροχής κατά την έννοια του νόμου περί ΦΠΑ. Η αντιπαροχή που έλαβαν οι W. [...] και B. (ως αντάλλαγμα για την παροχή με τη μορφή εισφορών σε είδος και συμπληρωματικών εισφορών σε χρήμα) συνίστατο μετοχές έκδοσης της P. [...] Το αντίτιμο που έλαβαν οι W. [...] και B. ως αντάλλαγμα για την παροχή με τη μορφή εισφορών σε είδος στην P. [...] έχει συγκεκριμένη αξία που μπορεί να εκφραστεί σε νομισματικές μονάδες ίσης αξίας. Κατά το όργανο προσφυγών, η αντιπαροχή που έλαβαν οι W. [...] και B. ως αντάλλαγμα για την παροχή των εισφορών σε είδος ισούται με την (ακαθάριστη) ονομαστική αξία των μετοχών.

4. Η νυν αναιρεσείουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου η οποία απορρίφθηκε από το εν λόγω δικαστήριο. Το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, επικαλούμενο ιδίως το άρθρο 29a, παράγραφος 1, και το άρθρο 88, παράγραφος 3a, σημείο 4, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ, έκρινε ότι η αντιπαροχή που οφείλεται σε οντότητα η οποία πραγματοποιεί εισφορά σε είδος σε εταιρία, η οποία δεν έχει τη μορφή επιχείρησης ή οργανωμένου τμήματος επιχείρησης, συνίσταται στην ονομαστική αξία των αναληφθεισών ως αντάλλαγμα μετοχών από την εταιρία η οποία δέχθηκε την εισφορά σε είδος.

5. Η νυν αναιρεσείουσα, διαφωνώντας με την ως άνω κρίση του δικαστηρίου, άσκησε αίτηση αναίρεσεως, επικαλούμενη, μεταξύ άλλων, παράβαση:

- του άρθρου 29a του νόμου περί ΦΠΑ, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του, καθώς κρίθηκε ότι η βάση επιβολής του φόρου για την πράξη της εισφοράς σε είδος η οποία τεκμηριώνεται με τιμολόγια πρέπει να προσδιορίζεται με βάση την ονομαστική αξία των μετοχών, ενώ, κατά την ορθή ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως, η βάση επιβολής του φόρου της εισφοράς σε είδος πρέπει να προσδιορίζεται βάσει της τιμής έκδοσης των μετοχών, αφαιρουμένης της αξίας της εισφοράς σε χρήμα που κατέβαλαν στην εταιρία οι B. και W.:

- του άρθρου 88, παράγραφος 3a, σημείο 4, στοιχείο b, του νόμου περί ΦΠΑ, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του, η οποία συνίσταται στην παραδοχή ότι το ποσό του φόρου εισροών που αναγράφεται στα τιμολόγια που τεκμηριώνουν την εισφορά σε είδος συνιστά ποσό εν μέρει μη ανταποκρινόμενο στην πραγματικότητα, ενώ, σύμφωνα με την ορθή ερμηνεία της εν λόγω διάταξης, το ποσό που αναγράφεται στο εν λόγω τιμολόγιο αποτελούσε ποσό ανταποκρινόμενο πλήρως στην πραγματικότητα, με αποτέλεσμα να μη συντρέχει λόγος για να θεωρηθεί ότι η εταιρία δεν είχε δικαίωμα να μειώσει τον φόρο εκροών κατά τον φόρο εισροών που προέκυπτε από τα τιμολόγια κατά ποσό υπερβαίνον το ποσό των 125 505 PLN.

III. Έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

1. Η ουσία της διαφοράς της υπό κρίση υποθέσεως έγκειται στο κατά πόσον, με βάση τα διαπιστωθέντα πραγματικά περιστατικά, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην ονομαστική αξία των μετοχών που αναλήφθηκαν έναντι της παροχής εισφοράς σε είδος προς την εταιρία ή στην αξία έκδοσης των εν λόγω μετοχών.

Κατά τα διοικητικά όργανα και το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, η βάση επιβολής του φόρου για την πράξη εισφοράς σε είδος πρέπει να προσδιοριστεί με βάση την ονομαστική αξία των μετοχών. Αντιθέτως, κατά τη γνώμη της αναιρεσείουσας, η βάση επιβολής του φόρου για την πράξη εισφοράς σε είδος θα πρέπει να προσδιοριστεί με βάση την αξία έκδοσης των μετοχών, αφαιρουμένης της αξίας της εισφοράς σε χρήμα που καταβλήθηκε στην εταιρία.

2. Σύμφωνα με την πρώτη από τις προπαρατεθείσες απόψεις, η βάση επιβολής του φόρου για μια μη χρηματική εισφορά (εισφορά σε είδος) προς την εταιρία θα συνίσταται στο άθροισμα της ονομαστικής αξίας των μετοχών που αντιπροσωπεύουν το οφειλόμενο ποσό [απόφαση του Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου (στο εξής: NSA) της 31ης Μαρτίου 2014 στην υπόθεση I FPS 6/13].

Η δεύτερη άποψη βασίζεται στην αντίληψη ότι, σε περίπτωση εισφοράς σε είδος με αντίτιμο μετοχές μιας εταιρίας, η αντιπαροχή θα συνίσταται στις μετοχές της εν λόγω εταιρίας. Ο αριθμός τους και, κατ' επέκταση, η αξία τους θα εξαρτηθεί από τη βούληση των μερών. Ο αριθμός των μετοχών –οι οποίες ενδέχεται να έχουν όχι μόνον ονομαστική αξία αλλά και τιμή έκδοσης– μπορεί να εξαρτάται από τη σχετική συμφωνία των μερών. Ως εκ τούτου την αντιπαροχή μπορεί να αποτελεί η ονομαστική αξία των μετοχών ή η αξία έκδοσης των μετοχών (απόφαση του NSA της 22ας Μαρτίου 2017 στην υπόθεση 1322/15).

Επομένως, δεν χωρεί αμφιβολία ότι στην περίπτωση εισφοράς σε είδος προς εταιρία, η βάση επιβολής του φόρου κατά την έννοια του άρθρου 29a, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ συνίσταται σε «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή», ωστόσο δεν θα πρόκειται για την αγοραία αξία της εισφοράς σε είδος, αλλά για το σύνολο των δικαιωμάτων και των υποχρεώσεων που λαμβάνονται ως αντάλλαγμα για την εισφορά, τα οποία αντιστοιχούν στην αξία της εν λόγω εισφοράς. Τούτο διότι στις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης και του εσωτερικού δικαίου ουδεμία γίνεται μνεία της αγοραίας αξίας των αγαθών και των υπηρεσιών (απόφαση του NSA της 27ης Αυγούστου 2017 στην υπόθεση I FSK 2326/15 και απόφαση του NSA της 3ης Ιουλίου 2014 στην υπόθεση I FSK 225/13).

Η ονομαστική αξία των μετοχών καθορίζει την έκταση των περιουσιακών και μη περιουσιακών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων των εταίρων (μετόχων) της εταιρίας. Τούτο οφείλεται στο γεγονός ότι ως αντιπαροχή για τις εισφορές που καταβάλλουν στην εταιρία, οι μέτοχοι λαμβάνουν μετοχές (μερίδια) στο μετοχικό κεφάλαιο. Το μετοχικό κεφάλαιο με τη στενή έννοια είναι ένας συγκεκριμένος αριθμός που καταγράφεται στο παθητικό σκέλος (παθητικό) του ισολογισμού μιας εταιρίας, ήτοι αντιπροσωπεύει την τυπική αξία, η οποία ισούται με το άθροισμα των μετοχών της εταιρίας.

Η αξία έκδοσης των μετοχών, είναι η αξία που λαμβάνεται κατά την έκδοση των μετοχών η οποία μπορεί να είναι ίση με την ονομαστική αξία, αλλά μπορεί και να την υπερβαίνει. Η ονομαστική αξία των μετοχών μπορεί να διαφέρει από την αγοραία αξία και τη λογιστική αξία. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η αγοραία αξία αφορά την αξία που μπορεί να επιτευχθεί στην αγορά κατά την πώληση των μετοχών. Τούτο εξαρτάται από τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρίας, αλλά και από άλλα στοιχεία, όπως το πελατολόγιο της εταιρείας, η τοποθεσία της, η υπεραξία της, ήτοι από πραγματικές περιστάσεις.

Συνοπτικά, μπορούν να εξαχθούν τα ακόλουθα συμπεράσματα. Πρώτον, στην περίπτωση εισφοράς σε είδος, η βάση επιβολής του φόρου για το αντικείμενο της

εισφοράς σε είδος δεν μπορεί να συνίσταται στην αγοραία αξία του αντικειμένου της εισφοράς σε είδος. Δεύτερον, στην περίπτωση εισφοράς σε είδος με αντάλλαγμα μετοχές, η αντιπαροχή συνίσταται στις μετοχές της εν λόγω εταιρίας. Ωστόσο, το ζήτημα που ανακύπτει είναι αν η αξία των μετοχών αυτών και, κατ' επέκταση, η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να προσδιοριστεί με βάση την ονομαστική αξία των μετοχών ή την αξία έκδοσης των μετοχών, εφόσον τα συμβαλλόμενα μέρη όρισαν αντιπαροχή με τον τρόπο αυτό.

3. Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) δεν έχει ασχοληθεί συγκεκριμένα με το επίμαχο ζήτημα. Το παρόν δικαστήριο δεν γνωρίζει αποφάσεις που να έχουν εξετάσει το ζήτημα αν, σε περίπτωση εισφοράς σε είδος σε εταιρία, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην ονομαστική αξία ή στην αξία έκδοσης των μετοχών που αναλαμβάνονται ως αντάλλαγμα για την εισφορά σε είδος, εφόσον οι συμβαλλόμενοι σε σύμβαση με αντικείμενο την εισφορά σε είδος έχουν καθορίσει το ποσό της αντιπαροχής κατά τον τρόπο αυτό. Στη νομολογία του, το ΔΕΕ έχει υιοθετήσει την άποψη ότι η βάση επιβολής του φόρου δεν μπορεί να συνίσταται στην αγοραία αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών (απόφαση του ΔΕΕ της 19ης Δεκεμβρίου 2012, O. B. E., C-549/11, EU:C:2012:832).

4. Κατά την εφαρμογή των ως άνω διαπιστώσεων στην υπό κρίση υπόθεση, επισημαίνεται ότι, μολονότι η προσβαλλόμενη απόφαση και το σκεπτικό της αποφάσεως του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου περιγράφουν εκτενώς τις σχέσεις μεταξύ των εταιριών που πραγματοποίησαν εισφορές σε είδος και της αναιρεσείουσας, εντούτοις, ούτε οι αρχές ούτε το πρωτοβάθμιο δικαστήριο αμφισβήτησαν την ονομαστική και την αξία έκδοσης των μετοχών που μεταβίβασε η αναιρεσείουσα για λήψη της εισφοράς σε είδος.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω παρατηρήσεων, το παρόν δικαστήριο διαπιστώνει ότι η νομολογία του ΔΕΕ δεν δίνει απάντηση στο ερώτημα αν, στην περίπτωση της ανάληψης μετοχών εταιρίας ως αντιπαροχή για εισφορά σε είδος στην εν λόγω εταιρία, η βάση επιβολής του φόρου για την εν λόγω πράξη πρέπει να προσδιορίζεται με βάση την ονομαστική αξία των μετοχών ή την αξία έκδοσης αυτών, εφόσον οι συμβαλλόμενοι στην οικεία σύμβαση έχουν καθορίσει το ποσό της αντιπαροχής κατά τον τρόπο αυτό. Από την μνημονευόμενη απόφαση του ΔΕΕ προκύπτει απερίφραστα ότι η αγοραία αξία του αντικειμένου της εισφοράς σε είδος δεν μπορεί να αποτελέσει τη βάση επιβολής του φόρου, γεγονός το οποίο, ωστόσο, δεν αφορά άμεσα το επίμαχο ζήτημα της υπό κρίση υποθέσεως.

Επισημαίνεται περαιτέρω ότι οι αμφιβολίες του παρόντος δικαστηρίου σχετικά με τον τρόπο καθορισμού της βάσης επιβολής του φόρου απορρέουν από το γεγονός ότι η υιοθέτηση από τις αρχές και τα όργανα που έκριναν την προκείμενη υπόθεση της ονομαστικής αξίας των μετοχών ως της βάσης επιβολής του φόρου για τη λήψη εισφοράς σε είδος από εταιρία είναι κατάφωρα δυσανάλογη προς την αξία του αντικειμένου της εισφοράς σε είδος (ακίνητα). Αναγνωρίζοντας αυτή την ανισορροπία, τα μέρη συμφώνησαν στη σύμβαση εισφοράς σε είδος ότι η

αντιπαροχή για την εισφορά σε είδος θα συνίστατο σε μετοχές της εταιρίας στην τιμή έκδοσής τους, γεγονός που καθιστά την εν λόγω συναλλαγή ισότιμη.

IV. Νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Λαμβανομένων υπόψη των αμφιβολιών που προκύπτουν, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων της οδηγίας 112, όσον αφορά τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου κατά την απόκτηση μετοχών έναντι εισφοράς σε είδος, υπό συνθήκες όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) έκρινε ότι οφείλει να υποβάλει προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο κατ' εφαρμογή του άρθρου 267, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

V. Αναστολή της διαδικασίας

[παραλειπόμενα]

[υπογραφές]